

AP

CTP Milano, sentenza 13 dicembre 2012; T.U.I.R., art. 110, comma 10; D.M. 23 gennaio 2002

## Tassazione dei redditi

# Indeducibilità dei costi *black list* e clausole convenzionali di non discriminazione

di **Giovanni Rolle** (\*)

(\*)WTS R&A Studio Tributario Associato

### L'approfondimento

Alcune recenti pronunce della giurisprudenza hanno affrontato la questione, da tempo sollevata in dottrina, del conflitto fra la disciplina italiana dei costi derivanti da operazioni con Paesi a regime fiscale privilegiato (art. 110, comma 10, T.U.I.R.) e le convenzioni (stipulate con alcuni di detti Paesi) che vietano ogni discriminazione in punto di deducibilità dei costi.

Questo genere di antinomia trova tradizionalmente soluzione a favore della norma convenzionale ed in base al criterio di specialità (in tal senso si è pronunciata la Commissione Tributaria Provinciale di Milano); tuttavia, in tema di costi *black list*, non si può trascurare di considerare che le norme in conflitto (convenzioni, legge ordinaria, regolamenti attuativi) si pongono in una precisa relazione gerarchica (tracciata dagli art. 117, comma 1, della Costituzione e dell'art. 4 delle preleggi) suscettibile di dare in ogni caso prevalenza alla regola di non discriminazione.

### Introduzione

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha affrontato nella sentenza 13 dicembre 2012 il delicato tema del conflitto esistente fra la disciplina italiana dei costi "*black list*" (che

ne subordina la deducibilità a onerose condizioni, non previste invece per i rapporti con soggetti residenti in Italia) e le norme, contenute nelle convenzioni italiane, che vietano, con riferimento ai rapporti fra imprese di diversi Stati contraenti, **condizioni di deducibilità dei costi più onerose** di quelle previste fra imprese di un singolo Stato contraente.

La sentenza, che si inserisce in un **panorama giurisprudenziale in evoluzione**, ha statuito il **primato della norma convenzionale**, con la conseguente piena deducibilità dei costi in questione.

La motivazione, tuttavia, non ha affrontato due aspetti rilevanti in merito ai rapporti fra art. 110, comma 10, T.U.I.R. e clausole convenzionali di non discriminazione, ovvero:

- 1) l'esistenza di un **effettivo contrasto**
- 2) la **relazione gerarchica** fra le diverse disposizioni.

Il presente contributo intende esaminare, sia pur sinteticamente, tali due anzidette questioni, dopo una breve panoramica delle norme in potenziale conflitto.

### **La disciplina dei costi derivanti da operazioni con soggetti domiciliati in Stati o territori a regime fiscali privilegiati**

L'art. 110, comma 10, T.U.I.R. dispone che "non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati".

Il **divieto** non trova applicazione qualora l'acquirente italiano fornisca, alternativamente, la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** ed hanno avuto **concreta esecuzione** (cd. **circostanze "esimenti"**). Ai descritti vincoli, si aggiunge l'obbligo formale di **separata indicazione nella dichiarazione dei redditi delle spese dedotte** (art. 110, comma 11, T.U.I.R.).

La disciplina venne originariamente introdotta con la Legge 30 dicembre 1991, n. 413 con esclusivo riferimento alle operazioni fra imprese residenti e società estere controllate, controllanti o soggette a controllo comune. L'ambito di applicazione è stato in seguito esteso ad opera dell'art. 1, comma 1, lettera b) n. 1 della Legge 21 novembre 2000, n. 342, che ha modificato le circostanze esimenti, ha introdotto l'obbligo di separata indicazione in dichiarazione, ha incluso fra i soggetti esteri tutte le imprese (non solo le "società") e, soprattutto, ha eliminato il requisito del rapporto di controllo, rendendo così applicabile la disciplina in questione anche ai rapporti fra soggetti indipendenti. Da ultimo, con il D.L. n. 262/2006, la disciplina è stata estesa anche alle **"prestazioni di servizi rese dai professionisti"**.

E', invece, rimasto invariato, negli anni, il presupposto territoriale ossia, la **"domiciliazione fiscale"** del-

la controparte (impresa o professionista) in uno degli Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati.

Il maggior rigore (sul quale è incentrata la sentenza milanese citata) delle condizioni di deducibilità trova così giustificazione, in una **prospettiva di diritto interno**, nel fatto che, a fronte di un costo imputabile in Italia, vi è un ricavo attratto nel Paese estero ad un regime fiscale più mite e spesso del tutto opaco<sup>1</sup>.

Su queste basi sono stati definiti i criteri di individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato: un *"livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia"*, la *"mancanza di un adeguato scambio di informazioni"*, ovvero *"altri criteri equivalenti"*. La concreta individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato è stata affidata inizialmente al D.M. 24 aprile 1992 e, dopo le modifiche della citata Legge n. 342/2000, al D.M. 23 gennaio 2002, tuttora vigente<sup>2</sup>.

### **Le clausole di non discriminazione nelle convenzioni italiane**

Con alcuni degli Stati considerati a *"regime fiscale privilegiato"* dal D.M. 23 gennaio 2002, sono in vigore (ed erano in vigore già nel 1992) convenzioni fiscali: in questi casi, la disciplina italiana dei costi indeducibili si pone potenzialmente in contrasto con la norma convenzionale (avente matrice nell'art. 24, par. 5 del Modello OCSE, di cui *infra*) in base alla quale i requisiti per la deducibilità dei costi non possono essere più onerosi quando il

<sup>1</sup> La relazione alla Legge 30 dicembre 1991, n. 413 evidenziava come obiettivo del legislatore fosse quello di *"evitare trasferimenti fittizi ovvero mascherati"* fra imprese residenti e società estere.

<sup>2</sup> E', invece, rimasta inattuata la riforma prospettata dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008) che prevedeva l'adozione di un approccio *"rovesciato"* in base al quale i regimi fiscali privilegiati sarebbero stati individuati per esclusione, anziché per espressa menzione. Sul punto, sia consentito il rinvio a G. Rolle, *I criteri di redazione delle «white list»*, in *Corriere Tributario*, n. 13/2008, p. 1019 s..

beneficiario del pagamento è residente nell'altro Stato contraente<sup>3</sup>.

Più nel dettaglio, gli Stati compresi nella *black list* ed anche legati all'Italia da una convenzione fiscale, sono **nove**:

- quattro (e, precisamente, **Filippine, Libano, Malesia, Oman**) rientrano fra gli Stati dell'art. 1, del D.M. 23 gennaio 2002, ovvero i **paradisi fiscali cd. "integrali"**;
- due (**Emirati Arabi Uniti e Singapore**) sono compresi fra i paradisi fiscali "**con deroghe**" di cui all'art. 2;
- tre, infine, (Ecuador, Mauritius e Svizzera) compaiono fra gli Stati elencati all'art. 3, che sono considerati paradisi fiscali solo limitatamente a **talune fattispecie**.

Sul **piano temporale**, è da rilevare che tre delle convenzioni in vigore (Libano, Oman, Emirati Arabi Uniti) sono state firmate dopo la prima introduzione, nel 1992, del regime dei costi "*black list*"; le altre sei (Filippine, Malesia, Singapore, Ecuador, Mauritius, Svizzera) sono invece anteriori.

Quest'ultima circostanza si riflette sul contenuto della **clausola di non discriminazione**: l'Italia ha infatti ottenuto l'inserimento, nelle convenzioni successive al 1991, di una **specifica deroga**, intesa a salvaguardare "*l'applicazione delle disposizioni interne volte ad impedire l'evasione e l'elusione fiscale*"<sup>4</sup> e, segna-

tamente, delle disposizioni "*relative alla limitazione delle spese da ammettere in deduzione e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese di uno Stato contraente ed imprese situate nell'altro Stato Contraente*"<sup>5</sup>.

Le convenzioni in vigore con Libano, Oman ed Emirati Arabi Uniti non impediscono, quindi, la piena efficacia della disciplina italiana dei costi "*black list*"<sup>6</sup>. Per tali Paesi, si pone piuttosto (*de jure condendo*) la diversa questione della loro **permanenza negli elenchi** del D.M. 23 gennaio 2002, e del conseguente intralcio alle relazioni economiche con l'Italia, nonostante la presenza di convenzioni che assicurano il pieno scambio di informazioni.

Le sei convenzioni anteriori al 1992 (Filippine, Malesia, Singapore, Ecuador, Mauritius, Svizzera) sono invece pienamente conformi al **Modello OCSE** e non prevedono alcuna deroga al divieto di discriminazione.

Il quadro complessivo delle convenzioni in vigore con Stati della "*black list*" è riepilogato nella Tavola 1.

<sup>3</sup> La questione è stata sollevata, da parte della più attenta dottrina, sin dall'epoca della prima introduzione della disciplina italiana. Cfr. S. MAYR, *Anche l'Italia avrà una legge contro le cosiddette "società-oasi" estere?*, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3194; ID., *La "lista nera" dei Paesi a bassa fiscalità*, in *Corr. Trib.*, 1992, p. 1870; G. MAISTO, *Il regime tributario delle operazioni intercorrenti tra imprese residenti e società estere soggette a regime fiscale privilegiato*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, p. 765 s.; R. CORDEIRO GUERRA, *Prime osservazioni sul regime fiscale delle operazioni concluse con società domiciliate in paesi o territori a bassa fiscalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 280 s.; A. CONTRINO, *La convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, in (a cura di C. Garbarino) *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, Milano, 2002, p. 980; ID., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, p. 462 s.; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2° ed. 2008, p. 1603 s.

<sup>4</sup> La formula è stata introdotta nella prima convenzione firmata successivamente alla Legge n. 413/1991, ossia nella conven-

zione con gli Emirati Arabi Uniti (art. 24, par. 6). Analoghe previsioni sono rintracciabili all'art. 24, par. 7 della Convenzione con il Libano e al n. 8 del relativo Protocollo, nonché all'art. 24, par. 6, primo periodo, della Convenzione con l'Oman.

<sup>5</sup> Protocollo alla Convenzione con gli Emirati Arabi Uniti, lettera e). Analoga precisazione è contenuta nell'art. 29, par. 2 della Convenzione con il Libano e nell'art. 24, par. 6, secondo periodo, della Convenzione con l'Oman.

<sup>6</sup> Alla stessa conclusione si può giungere con riferimento alla convenzione con Hong Kong, firmata il 14 gennaio 2013 e non ancora in vigore, il cui art. 27 prevede (nel testo inglese attualmente disponibile) "*Nothing in this Agreement shall prejudice the right of each Contracting Party to apply its domestic laws and measures to prevent fiscal evasion and tax avoidance, whether or not described as such*".

**Tavola 1 – Il quadro complessivo delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia**

<b>Regime fiscale privilegiato (D.M. 23/01/2002)</b>	<b>Data di firma della convenzione</b>	<b>Clausola di non discriminazione nella deducibilità dei costi</b>	<b>Deroghe alla clausola di non discriminazione</b>
<b>Filippine</b> (art.1)	05/12/1980	Art. 23, par. 3	Nessuna
<b>Libano</b> (art. 1)	22/11/2000	Art. 24, par. 4	Art. 24, par. 7 Art. 29, par. 2. Protocollo, par. 8.
<b>Malesia</b> (art. 1)	28/01/1984	Art. 24, par. 3	Nessuna
<b>Oman</b> (art.1)	06/05/1998	Art. 24, par. 3	Art. 24, par. 6
<b>Emirati Arabi Uniti</b> , con esclusione delle società operanti nei settori petrolifero e petrolchimico assoggettate ad imposta (art. 2, n.2)	22/01/1995	Art. 24, par. 3	Art. 24, par. 6 Protocollo, lett. e)
<b>Singapore</b> , con esclusione della Banca Centrale e degli organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato (art. 2, n. 4-bis)	29/01/1977	Art. 23, par. 3	Nessuna
<b>Ecuador</b> , con riferimento alle società operanti nelle Free Trade Zones che beneficiano dell'esenzione dalle imposte sui redditi (art. 3, comma 1, n. 6) (*)	23/05/1984	Art. 25, par. 3	Nessuna
<b>Mauritius</b> , con riferimento alle società «certificate» che si occupano di servizi all'export, espansione industriale, gestione turistica, costruzioni industriali e cliniche e che sono soggette a Corporate Tax in misura ridotta, alle Off-shore Companies e alle International Companies (art. 3, comma 1, n. 10) (*)	09/03/1990	Art. 24, par. 3	Nessuna
<b>Svizzera</b> , con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e «di domicilio» (art. 3, comma 1, n. 13) (*)	27/03/1979	Art. 25, par. 3	Nessuna

(\*) Conformemente all'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2002, ai soggetti ed attività indicati si aggiungono quelli "insediati negli Stati di cui al medesimo comma che usufruiscono di regimi fiscali agevolati sostanzialmente analoghi a quelli ivi indicati, in virtù di accordi o provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria dei medesimi Stati".

#### **La clausola convenzionale di non discriminazione: generalità**

L'art. 24, par. 5 del Modello OCSE postula la cd. "***deduction non discrimination***", secondo la quale gli interessi, i canoni ed altre spese pagati ad un residente dell'altro Stato con-

traente, sono deducibili, per l'impresa erogante, alle **stesse condizioni** che sarebbero applicabili qualora la controparte fosse residente<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Più precisamente, la formula è la seguente: "(...) *interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of*

La norma è stata inserita nel Modello OCSE in occasione della revisione del 1977 e contiene una deroga a favore delle disposizioni convenzionali riferite ai rapporti con parti correlate e fondate sul principio di libera concorrenza (“*at arm’s length*”)<sup>8</sup>. Con la revisione del 2008, è stata inoltre inserita nel Commentario la precisazione per la quale l’art. 25, par. 4 non è di ostacolo a norme nazionali che prevedano – a fronte di acquisti da non residenti – **obblighi di informazione aggiuntivi**<sup>9</sup>.

L’ambito di applicazione oggettivo è piuttosto ampio, sia perché la nozione (residuale) di pagamenti non è in alcun modo limitata (ed accoglie quindi la generalità dei costi) sia perché – nonostante il testuale riferimento ai pagamenti – non presuppone un effettivo esborso<sup>10</sup>. La norma convenzionale verte sulla disparità di trattamento; essa non vieta certo di sottoporre a condizioni la deduzione del costo derivante da un’operazione transfrontaliera con l’altro Stato contraente, ma impone che dette

condizioni non siano più onerose di quelle applicabili alle operazioni domestiche.

### Il potenziale contrasto con la normativa italiana

In questa prospettiva, si tratta di valutare se il divieto convenzionale sia effettivamente in contrasto con la disciplina italiana dei costi “*black list*”.

Un primo profilo di indagine riguarda l’ambito di applicazione territoriale delle due norme: quella interna, riferita alle imprese “*domiciliate fiscalmente*” negli Stati o territori della *black list* e quella convenzionale, che si applica nei confronti dei soggetti “*residenti*” nell’altro Stato contraente.

Dal momento che la nozione di “*domiciliazione fiscale*” è più ampia di quella di “*residenza*”<sup>11</sup> potrebbe configurarsi, il caso in cui un’impresa estera, sottoposta al regime privilegiato di uno degli Stati legati all’Italia da un trattato conforme al modello OCSE, ma non residente in detto stato, risulti esclusa dalla protezione assicurata dalla clausola di “*deduction non discrimination*” con il medesimo Stato<sup>12</sup>.

*such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State”.*

<sup>8</sup> Segnatamente, la deroga è a favore dell’art. 9, par. 1, in materia di rettifica degli utili delle imprese associate, e degli articoli 11, par. 6; 12, par. 4, che consentono il diniego dei benefici convenzionali alla porzione di interessi e royalties eccedente l’importo che sarebbe stato pattuito fra soggetti indipendenti. Più in generale, il Commentario al punto 4, sottolinea che ciò che è consentito da una previsione del modello OCSE non può essere considerato discriminatorio in base all’art. 24.

<sup>9</sup> Cfr. il Commentario OCSE, sub. art. 24, al punto 75: “*paragraph 4 does not prohibit additional information requirements with respect to payments made to non-residents since these requirements are intended to ensure similar levels of compliance and verification in the case of payments to residents and non-residents*”. Sulle modifiche del 2008 in relazione alla clausola di non discriminazione, si veda ARNOLD, B.J., *The 2008 update of the OECD Model: an introduction*, in *Bulletin for international taxation*, Vol. 63 (2009), no. 5/6 ; p. 178 s.; BRUNS, S., *Taxation and non-discrimination: clarification and reconsideration by the OECD*, in *European taxation*, Vol. 48 (2008), no. 9 ; p. 484 s..

<sup>10</sup> K. VAN RAAD, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer, 1986, p. 175 s.; K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, The Hague, London, Boston, 1997, p. 1326.

<sup>11</sup> Secondo l’orientamento prevalente, la terminologia adottata abbraccia, oltre alle società residenti, anche quelle che sono altrimenti “sottoposte al regime fiscale di Stati a tassazione attenuata”. Così, R. CORDEIRO GUERRA, *Prime osservazioni sul regime fiscale delle operazioni concluse con società domiciliate in paesi territori a bassa fiscalità*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1992, p. 293. Come osserva C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2° ed. 2008, p. 1607, la ratio di tale ulteriore criterio è riconducibile alla maggiore probabilità che ne risultino attratte le società cd. “*di carta*”.

<sup>12</sup> Piuttosto, potrebbe trovare applicazione, nel caso descritto, la convenzione (se esistente) con il diverso Stato estero di residenza. Ad esempio (e salvo ulteriori profili di diritto dell’Unione Europea) se il fornitore dell’impresa Italiana fosse una società residente in Lussemburgo, per il tramite di una stabile organizzazione situata in Svizzera ed ivi assoggettata ad un regime rientrante nell’art. 3 del D.M. 23 gennaio 2002, la clausola di non discriminazione applicabile sarebbe quella della convenzione italiana con il Lussemburgo, mentre è da ritenere che la convenzione con la Svizzera non sia applicabile.



Un secondo profilo di indagine scaturisce dal testo della clausola di non discriminazione, che postula la già accennata “**parità di condizioni**”: in concreto si tratta di valutare se la disciplina dell’art. 110, comma 10, T.U.I.R. (tenuto conto, ovviamente, delle circostanze esimenti di cui al successivo comma 11) stabilisca effettivamente condizioni più onerose rispetto a quelle ordinariamente previste dalla normativa italiana per le corrispondenti transazioni con soggetti residenti.

Sul punto, che non ha formato ad oggi oggetto di esame da parte della giurisprudenza, si registrano in dottrina **diverse opinioni**.

Innanzitutto, è stato autorevolmente osservato che talune delle condizioni poste dalla disciplina in questione ricorrono anche per le analoghe operazioni poste in essere con fornitori italiani. Non è dubbio infatti che anche per queste ultime valga il requisito della concreta esecuzione, mentre vi è **una certa assonanza** fra il principio di inerenza, applicabile alla generalità dei costi, e quello di “*interesse economico*” relativo ai costi “*black list*”<sup>13</sup>.

Può essere collocata in una prospettiva analoga l’osservazione secondo la quale la norma convenzionale di non discriminazione avrebbe l’effetto di delimitare la nozione di “*interesse economico*” (ex art. 110, comma 10, T.U.I.R.) che risulterebbe così incentrata sulla “**apprezzabilità economico gestionale dell’operazione**” anziché sulla fruizione di condizioni di miglior favore, talvolta pretesa dall’Amministrazione<sup>14</sup>.

Rimane fermo, che – specie se si guarda alla prassi amministrativa – le condizioni relative alle operazioni con fornitori “*black list*” sono

sensibilmente più disagiati di quelle applicabili ai fornitori residenti in Italia<sup>15</sup>.

Va segnalata, infine, l’opinione (che, nell’attuale panorama dottrinale, sembra rimanere isolata)<sup>16</sup> secondo la quale il fatto che la disciplina italiana si applichi solo nei confronti di soggetti residenti in paradisi fiscali, e che dunque realizzi in tal modo una delle finalità delle convenzioni (quella di prevenire elusione ed evasione), attribuirebbe ad essa una posizione preminente rispetto alla norma convenzionale sulla non-discriminazione.

La tesi ora richiamata sembra tuttavia trascurare la circostanza che il novero dei “*paradisi fiscali*” menzionati dal D.M. 23 gennaio 2002 è stato individuato dall’Italia per **via unilaterale** ed è difforme da quello definito a livello internazionale<sup>17</sup>. Non solo, ma qualora – con un dato Paese – sia in vigore una convenzione che (oltre a vietare la discriminazione) consente il pieno scambio di informazioni, l’inclusione o la permanenza di uno Stato nella “*black list*” discende esclusivamente dalla differenza di livello di imposizione: non si comprende come tale elemento possa giustificare il mancato rispetto, da parte dell’Italia, di obblighi assunti in sede convenzionale.

## Il primato della norma convenzionale in

<sup>13</sup> R. CORDEIRO GUERRA, *Prime osservazioni sul regime fiscale delle operazioni concluse con società domiciliate in paesi territori a bassa fiscalità*, cit., p. 281 s.

<sup>14</sup> G. ESCALAR, *Le modalità di prova delle esimenti nel divieto di deduzione dei costi «black list»*, in *Corriere Tributario*, 21/2013, p. 1656.

<sup>15</sup> R. CORDEIRO GUERRA, *I costi black list secondo la Corte di Cassazione - Dalla funzione nomofilattica alla maieutica degli accertamenti*, in *Rassegna Tributaria*, 2 / 2011, p. 459.

<sup>16</sup> M. TENORE, *Non discrimination at the crossroads of international taxation*. National report Italy, Amersfoort, 2008, p. 358 s.

<sup>17</sup> Negli anni successivi alla pubblicazione, del rapporto OCSE *Harmful Tax competition - An Emerging Global Issue* (1998), la totalità degli Stati inclusi nella lista dei “*tax havens*” ha assunto impegni formali sul piano dello scambio di informazioni ed è attualmente oggetto di monitoraggio da parte del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax purposes*. L’evoluzione avvenuta rende obsoleta la concezione tradizionale di “*paradiso fiscale*” ed evidenzia la necessità di adeguare le legislazioni nazionali in materia. Si v. in argomento, R. ZIELKE, *The changing role of tax havens - an empirical analysis of the tax havens worldwide*, in *Bulletin for international taxation*, 2011, n. 1, p. 42 s.

### base al criterio di specialità

Se si ritiene che, effettivamente, la norma italiana dell'art. 110, comma 10, T.U.I.R. comporti una disparità di trattamento e che dunque sussista un effettivo conflitto con le norme in materia di discriminazione presenti **nelle convenzioni con** sei degli Stati della *black list* di cui al D.M 23 gennaio 2002 (Filippine, Malesia, Singapore, Ecuador, Mauritius e Svizzera) si tratta di stabilire quale delle norme in conflitto debba prevalere.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, nella sentenza 13 dicembre 2012, n. 294, ha affermato, (con riferimento ad un caso che riguardava, per l'anno d'imposta 2006, acquisti da fornitori localizzati in Svizzera, Singapore e Malesia<sup>18</sup>) che *“le disposizioni contenute in una Convenzione internazionale, in quanto destinate a disciplinare in via esclusiva i rapporti tra i soggetti appartenenti ad uno Stato estero ed i soggetti appartenenti allo Stato Italiano, ovvero i rapporti tra uno Stato Estero e l'Italia, assumono il **carattere di specialità** e, quindi, assumono rilievo rispetto alle normative nazionali quali, nel caso in esame, il TUIR”*.

Se la conclusione a favore della prevalenza delle norme convenzionali, è certamente condivisibile, qualche ulteriore considerazione sembra opportuna a fronte del fatto che la Corte affida per intero le proprie conclusioni al criterio di specialità.

Il criterio di specialità è, secondo autorevole definizione, una tecnica di composizione delle antinomie che trova applicazione in presenza di *“un'antinomia fra due norme contigue, congeneri o almeno omogenee”*; in una prima variante, essa trova applicazione quando le

due norme intrattengono un **rapporto di regola ed eccezione**, ossia quando una norma disciplina una data classe di fattispecie, mentre un'altra ne disciplina in modo incompatibile una sottoclasse. In una seconda variante, essa riguarda **norme ugualmente generali**, i cui campi di applicazione si intersecano e fra le quali sia tuttavia possibile istituire una **gerarchia assiologica**<sup>19</sup>.

La sentenza in commento sembra richiamare la prima delle anzidette varianti ed individua all'interno della classe dei soggetti non *“appartenenti allo Stato italiano”*, la sottoclasse dei soggetti *“appartenenti ad uno Stato estero”* con il quale sia in vigore una convenzione e conclude a favore della prevalenza, nei confronti di questi ultimi, della regola convenzionale.

La Corte ha così seguito (senza considerare la diversa collocazione gerarchica delle norme in conflitto) un'impostazione tradizionale che, in effetti, è idonea a risolvere la maggior parte delle antinomie: solitamente, le regole convenzionali sono connotate da una specialità *ratione personarum* rispetto alle regole interne che, di regola, sono fondate sulle più generali categorie dei residenti e dei non residenti.

In effetti, il principio di specialità ha svolto nell'ordinamento italiano (anche al di fuori della materia tributaria) un ruolo centrale nella composizione dei rapporti fra diritto internazionale pattizio e diritto interno.

Ciò deriva dalla riconosciuta **non applicabilità**, al diritto internazionale pattizio, dell'art. 10 della Costituzione, secondo il quale *“l'ordinamento italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute”*. La Corte costituzionale ha infatti chiarito da tempo che la citata disposizione si

<sup>18</sup> La controversia riguardava anche operazioni intercorse con la Corea del Sud, originariamente inclusa nella *black list* ma espunta ad opera dell'art. 2, comma 5, D.M. 27 luglio 2010. La relativa convenzione, peraltro, prevede una clausola di non discriminazione conforme al Modello OCSE e priva di deroghe.

<sup>19</sup> R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Milano, 1998, p. 226 s.

riferisce alle sole norme internazionali consuetudinarie.<sup>20</sup>

L'adattamento dell'ordinamento italiano alle norme convenzionali richiede pertanto uno specifico ordine di esecuzione e, come ulteriore conseguenza (almeno nel quadro anteriore alla riforma costituzionale del 2001, di cui *infra*) le norme convenzionali, una volta introdotte nell'ordinamento interno, assumevano il **rango del provvedimento di esecuzione**<sup>21</sup>, rimanendo pertanto esposte al principio della successione delle leggi nel tempo (e quindi, all'eventualità di deroga o abrogazione ad opera di un provvedimento interno successivo)<sup>22</sup>.

Secondo la tesi maggioritaria in dottrina<sup>23</sup>, riflessa nella giurisprudenza della Corte costituzionale<sup>24</sup> e della Cassazione<sup>25</sup>, la prevalenza delle norme di origine convenzionale è rimasta quindi a lungo affidata all'applicazione, in sede interpretativa, del criterio di specialità.

zione<sup>24</sup> e della Cassazione<sup>25</sup>, la prevalenza delle norme di origine convenzionale è rimasta quindi a lungo affidata all'applicazione, in sede interpretativa, del criterio di specialità.

### **Norma convenzionale e gerarchia delle fonti**

Il quadro ora delineato ha subito radicali evoluzioni a seguito delle modifiche apportate al titolo V della Costituzione dalla Legge costituzionale 3/2001. In particolare, l'art. 117, primo comma, dispone ora che: *“la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto (...) dei vincoli derivanti (...) dagli obblighi internazionali”*<sup>26</sup>.

La nuova disposizione costituzionale ha dato origine, in ragione della sua collocazione e del suo complessivo contenuto, a diverse interpretazioni, comprese fra chi scorgeva nell'art. 117 le basi per l'adattamento automatico anche ai trattati internazionali<sup>27</sup> e chi, all'estremo opposto, vi ravvisava effetti limitati all'allocatione di poteri fra Stato e Regioni.

Il dibattito sorto a seguito della riforma del Titolo V ha trovato composizione con due sentenze di pari data della Corte Costituzionale<sup>28</sup>: in esse si può desumere la sostanziale adesione ad una delle tesi intermedie formulate in

<sup>20</sup> Si v. in particolare, le sentenze nn. 73/2001, 15/1996, 75/1993, 323/1989, 153 del 1987, 168/1994, 96/1982, 188/1980, 48/1979, 104/1969, 32/1960. In esse la Corte ha constatato che emerge in modo inequivocabile dai lavori dell'Assemblea costituente che l'art. 10, primo comma, della Costituzione prevede l'adattamento automatico del nostro ordinamento esclusivamente alle “norme del diritto internazionale generalmente riconosciute”, intendendosi per tali le norme consuetudinarie. Le norme internazionali pattizie, ancorché generali, rimangono quindi escluse dall'ambito di operatività dell'art. 10 della Costituzione.

<sup>21</sup> Corte cost. 48/1979, 188/1980 e 323/1989, nella quale si legge che: *“I trattati internazionali vengono ad assumere nell'ordinamento la medesima posizione dell'atto che ha dato loro esecuzione. Quando l'esecuzione è avvenuta mediante legge ordinaria, essi acquistano pertanto la forza ed il rango di legge ordinaria che può essere abrogata o modificata da una legge ordinaria successiva”*. Si v., in argomento, E. CANNIZZARO, *Gerarchia e competenza nei rapporti fra trattati e leggi interne*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1993, p. 354 s. e A. AMATUCCI, *Il conflitto fra norme internazionali e interne tributarie*, in *Studi Uckmar*, Padova, 1997 p. 84 s..

<sup>22</sup> È infatti rimasta minoritaria l'autorevole tesi secondo la quale i trattati internazionali, se pur introdotti nel nostro ordinamento da legge ordinaria, avrebbero assunto indirettamente (ma sempre per il tramite dell'art. 10, Cost.) un rango sovraordinato alle altre leggi, in forza del principio, riconducibile fra le norme internazionali generalmente riconosciute, del rispetto dei trattati (*“pacta sunt servanda”*). Cfr. soprattutto R. QUADRI, *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 1968, p. 64 s..

<sup>23</sup> Si v., in particolare, B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Milano, 1997, p. 303; e, con specifico riferimento alle convenzioni fiscali, R. PISANO, *Il rapporto fra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in (a cura di V.

Uckmar e Carlo Garbarino) *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, p. 416 s..

<sup>24</sup> Corte cost. 32/1960 e, in epoca più recente, 48/1979, 323/1989 e 75/1993.

<sup>25</sup> Cfr. Cass. 1773/1972, 5274/1979, 383/1980, 3146/1983.

<sup>26</sup> A precisare la nozione di “obblighi internazionali” è intervenuta la Legge 5 giugno 2003, n. 131, che all'art. 1, comma 1, dispone che: *“Costituiscono vincoli alla potestà legislativa dello Stato e delle Regioni, ai sensi dell'art. 117, primo comma, della Costituzione, quelli derivanti dalle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute di cui all'art. 10 della Costituzione, da accordi di reciproca limitazione di sovranità di cui all'art. 11 della Costituzione, dall'ordinamento comunitario e dai trattati internazionali”*.

<sup>27</sup> A. D'ATENA, *“La nuova disciplina costituzionale dei rapporti internazionali e con l'Unione europea”*, in *Rass. Parl.*, 2002, p. 924, ha ravvisato nella nuova disposizione “un dispositivo di adattamento automatico al diritto internazionale pattizio” analogo a quello già previsto (dall'art. 10, Cost.) per il diritto internazionale consuetudinario.

<sup>28</sup> Corte Cost, sentenze n. 348/2007 e 349/2007.



dottrina<sup>29</sup>, secondo la quale, ferma restando la necessità di un ordine di esecuzione, il legislatore del 2001 ha inteso definire il rango che le norme convenzionali assumono una volta immesse nell'ordinamento italiano. La Corte costituzionale ha così statuito che le norme di adattamento ai trattati hanno acquisito, con l'art. 117, primo comma, **“una maggior forza di resistenza rispetto a leggi ordinarie successive”**<sup>30</sup>.

Le norme di adattamento si pongono come **norme interposte**<sup>31</sup>: esse hanno **rango sub-costituzionale** ma **sovraordinato** a quello delle altre leggi, talché la loro violazione, ad opera di una legge ordinaria successiva, configura violazione indiretta dell'art. 117, comma 1, che diviene una sorta di garanzia costituzionale del rispetto dei trattati internazionali<sup>32</sup>.

In questo quadro, l'accertamento del contrasto fra norma di adattamento e legge ordinaria spetta alla Corte costituzionale, salvo che si tratti di **conflitto risolvibile in via interpretativa** dal giudice ordinario<sup>33</sup>.

Il criterio di specialità resta fermo in tutti i casi in cui esso conduca alla prevalenza della norma di adattamento: qualora invece emergesse la prevalenza della norma ordinaria (in quanto riferita a soggetti o materie più specifiche), il primato della norma convenzionale, sancito dall'art. 117, Cost. può essere ristabilito attraverso il **ricorso alla giustizia costituzionale**.

### Convenzioni internazionali e *black list*

Nel caso della disciplina dei costi indeducibili, interviene anche un'altra circostanza: i criteri di individuazione degli Stati o territori soggetti a regime fiscale privilegiato sono contenuti in una legge ordinaria (l'art. 110, comma 10, T.U.I.R.), ma la concreta individuazione di detti Stati o territori è stata effettuata tramite un **provvedimento ministeriale** (e, segnatamente, il D.M. 23 gennaio 2002).

Quest'ultimo, in ragione della propria natura regolamentare, è soggetto alla regola gerarchica posta dall'art. 4, comma 1, delle disposizioni preliminari al codice civile, secondo la quale ogni norma regolamentare che sia in contrasto con una norma di rango legislativo è illegittima<sup>34</sup>.

Il diverso rango delle norme in conflitto (convenzione e regolamento attuativo) esclude, in questo caso, il ricorso al criterio di specialità. La circostanza è rilevante se si considera che il D.M. 23 gennaio 2002 ha un campo di applicazione soggettivo che tende a coincidere con quello delle rispettive convenzioni e che, con riferimento agli Stati o territori elencati agli art. 2 e 3, è addirittura più specifico<sup>35</sup>: in

<sup>29</sup> B. CONFORTI, *Sulle recenti modifiche della Costituzione italiana in tema di rispetto degli obblighi internazionali e comunitari*, in Foro it. 2002, p. 299.

<sup>30</sup> Corte Cost., sentenza 348/2007, punto 4.3.

<sup>31</sup> Secondo la sentenza 348/2007, le norme convenzionali “sono di rango subordinato alla Costituzione, ma intermedio tra questa e la legge ordinaria”; la sentenza n. 349/2007 specifica espressamente che: “con l'art. 117 si è realizzato in definitiva un rinvio mobile alla norma convenzionale di volta in volta conferente, la quale dà vita e contenuto a quegli obblighi internazionali genericamente evocati (...) tanto da essere comunemente qualificata norma interposta”.

<sup>32</sup> Così F. SALERNO, *Il neo-dualismo della Corte costituzionale nei rapporti fra diritto internazionale e diritto interno*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2006, p. 340. Sulla illegittimità costituzionale (“per norma interposta” o “indiretta”) delle leggi ordinarie in contrasto con le leggi di esecuzione dei trattati, v. anche M. PEDRAZZA GORLERO, *Le fonti dell'ordinamento repubblicano*, Milano, 2010, p. 33 s.; F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto italiano*, Padova, 2009, p. 40 s.

<sup>33</sup> In tal senso, la sentenza n. 349, al punto 6.2: “Al giudice comune spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dal testo delle norme. Qualora ciò non sia possibile (...) egli deve investire questa Corte della relativa que-

stione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art. 117, primo comma”.

<sup>34</sup> Secondo la disposizione citata “I regolamenti non possono contenere norme contrarie alle disposizioni delle leggi”. In merito agli effetti, cfr., per tutti, R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano, 1993, p. 201 s.

<sup>35</sup> Ad esempio, la Convenzione fra Italia e Svizzera si applica alla classe delle persone residenti in Svizzera, mentre il D.M. 23 gennaio 2002 si applica solo nei riguardi della sottoclasse dei residenti in Svizzera che siano “società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e di domicilio” ed è, in questo senso, speciale.

assenza di una relazione gerarchica, la norma convenzionale risulterebbe soccombente.

Il criterio di specialità opera piuttosto “*a monte*” e determina la prevalenza della norma di adattamento alla Convenzione rispetto a quella, di carattere più generale, dell’art. 110, comma 10, T.U.I.R., che contiene la nozione di regime fiscale privilegiato.

La norma di rango legislativo rispetto alla quale operare il controllo di legittimità (*ex art. 4 disp. prel.*) non è quindi l’art. 110, comma 10 T.U.I.R., come avverrebbe in assenza di convenzione, ma la più specifica norma convenzionale.

Vero quanto precede, il decreto ministeriale, laddove individua fra i regimi fiscali privilegiati, per gli effetti di cui all’art. 110, comma 10, T.U.I.R., uno Stato estero con il quale è in vigore una convenzione contenente la clausola di *deduction non discrimination* è da ritenersi **illegittimo** per contrasto con la norma di adattamento alla convenzione.

L’impostazione prospettata, nel determinare la (parziale) illegittimità del D.M. 23 gennaio 2002 comporta l’**inefficacia** dei riferimenti agli Stati con i quali è in vigore una convenzione (ossia, **Filippine, Malesia, Singapore, Ecuador, Mauritius e Svizzera**) e sembra **suscettibile di travolgere**, con riferimento a tali Stati, **anche gli obblighi segnaletici** previsti dall’art. 110, comma 10<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Sul venir meno degli obblighi segnaletici in presenza di una clausola convenzionale non discriminazione si v. D. DE GIORGI, *Rapporti tra la disciplina della deducibilità dei costi black list e le Convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *il fisco*, n. 15/2013, p. 2234; E. CERIANA, A. TOMASSINI, *L’indeducibilità dei costi sostenuti presso fornitori residenti in paradisi fiscali: aspetti sostanziali e procedurali*, in *Rassegna Tributaria*, 6 / 2005, p. 1886, spec. nota 35.